

利益概念にみる IFRS の会計思考 —IFRS の概念フレームワークの討議資料を素材として—

齊野純子
関西大学

要 旨

IASB は、2013 年に討議資料「財務報告概念フレームワークの見直し」を公表し、そのなかで純利益とその他の包括利益について議論している。従来、IASB は純利益に対して批判的であったが、今回の討議資料において、純利益を企業業績の主要な情報源とし、リサイクリングを原則とすることを提案している。また、当該提案は 2014 年に公表されたスタッフ・ペーパーにおいて踏襲されている。

しかし、その一方で、IASB は純利益を直接定義しておらず、その他の包括利益の表示に焦点を置いている。利益概念をめぐる考え方は、IASB とわが国との間では依然として少なからぬ隔たりがあると思われる。

本稿では、2013 年に IASB によって公表された討議資料「財務報告概念フレームワークの見直し」をとりあげ、そのなかで示されている純利益とその他の包括利益に関する提案の特徴を明らかにしている。

I 問題の所在と接近方法

2013年、IASBによる「概念フレームワーク」プロジェクトの一環として、討議資料「財務報告の概念フレームワークの見直し」(A Review of Conceptual Framework for Financial Reporting) (以下、IASB [2013]) が公表された。そのなかで、純利益とその他の包括利益がとりあげられているが、当該議論の最大の特徴は、純利益の表示とリサイクリングを原則として要求している点にある。これは、証券市場において純利益が企業の業績を集約した指標としてみなされ、投資者がその経験の程度にかかわらず意思決定にあたって純利益に依拠しているという事実を重視した結果であるとされている (Hoogervorst [2014], pp.3-4)。

純利益を企業業績の主要な情報源とみなすことは、「IASBにとって、過去の見解からの移行を意味する」(Hoogervorst [2014], p.3)。2001年に発足した「業績報告プロジェクト」当時⁽¹⁾、IASBはリサイクリングに反対する立場を採り、純利益を廃止することを長期的な目標としていたからである。その後、IASBはリサイクリングを容認し、純利益と包括利益が並存することとなったが、純利益の有用性が積極的に議論されたわけではなかった。業績報告プロジェクトにとって代わった「財務諸表の表示」プロジェクトでは、キャッシュフロー計算書と包括利益計算書との関連性を強調する表示のあり方が問われたものの、利益概念が直接とりあげられることはなかった。また、純利益が表示される一方で、資本性金融商品への投資の公正価値の変動 (IFRS 第9号) や確定給付負債または資産 (純額) の再測定 (IAS 第19号) などに対してリサイクリングが要求されず、リサイクリング処理とノンリサイクリング処理が混在し、純利益概念が明瞭でなくなりつ

つあった。

純利益を維持するならばリサイクリングは不可欠であるが、IASB [2013] では、リサイクリングを原則としつつ、その他の包括利益のなかにはリサイクリングの対象とならない項目が含まれる可能性を示唆している (IASB [2013], par.8.84)。この点は、IASB [2013] の公表を受けて翌2014年に公表されたIASBのスタッフ・ペーパー (以下、IASB [2014]) においても踏襲されている。IASB [2014] では、その他の包括利益に含まれる収益および費用のすべての項目を純利益にリサイクルすべきであるという反証可能な推論 (rebuttable presumption) を概念フレームワークに盛り込むことを暫定的に決定している (IASB [2014], p.16)。言い換えれば、リサイクリングは、その妥当性が反証される場合には行われぬことになる。

純利益を維持する一方で、ある項目に対してリサイクリングを行わない可能性を残したということは、この点にIASBの利益概念に対する考え方が反映されていると考えられる。

以上の点に留意したうえで、本稿では、IASB [2013]における純利益とその他の包括利益をめぐる議論の特徴を明らかにする。その際、上述した業績報告プロジェクトにおいて公表された業績報告書⁽²⁾を参照することにした。業績報告書には利益概念に対するIASB元来の考え方が集約されていると考えられるため、これを参照することによって、利益概念に対するIASBの姿勢の変化の有無を明らかにできると思われる。

現在、IASBでは、IASB [2013]に寄せられたコメントを審議しており、本年の第2四半期に公開草案が公表される予定である。公開草案およびそれ以降の展開および方向を分析するにあたって、本稿における議論は、当該分析

のための視点を提供し得るであろう。さらに、IFRS への対応のあり方を議論する際にも貢献し得ると思われる。修正国際基準 (JMIS) の開発を契機にして IFRS の受け入れ方をめぐる議論が再び活発化しているなか、こうした議論の行方は、IFRS の相違点のみならず、IFRS の基礎概念やその背景にある会計思考にも影響されるからである^③。

IASB [2013] の概要は、すでに先行研究において紹介されているため^④、本稿では議論に必要な要点のみを示すことにしたい。なお、IASB [2013] における profit or loss は「純損益」と訳されるが、本稿では、議論を進めるうえで用語の統一を図るべく、「純損益」ではなく「純利益」と称することにする。

II IASB [2013] の概要および特徴—純利益とその他の包括利益についてのアプローチを中心に—

1. 概要

既述のように、IASB [2013] では、純利益を合計または小計として要求するべきであるとし (par.8.22)、純利益に対して収益または費用の一部をリサイクルするか、またはそうなる可能性があることから (par.8.26)、つぎの 2 つの課題に対処する必要性が示されている (par.8.34)。

- (a) 純利益に含まれる収益および費用の項目とその他の包括利益に認識される項目は如何なる基準によって区別されるのか。
- (b) 過年度にその他の包括利益として認識した項目のうち、如何なる項目を純利益にリサイクルするのか。

これらの課題に対処するにあたって、IASB

[2013] では、「純利益を定義する、または直接記述することはしていない (par.8.35)。「純利益とその他の包括利益項目との区別を、何を純利益として認識できるかではなく、その他の包括利益として認識される項目の種類を記述することによって行う」(IASB [2013], par.8.35) ことを明らかにしたうえで、当該アプローチによって純利益が原則的な区分として取り扱われるとしている (IASB [2013], par.8.35)。

そのうえで、IASB [2013] では、純利益とその他の包括利益を区別する属性または要因を議論し、当該属性として「未実現」「非反復的」「営業外」「測定の不確実性」「長期」および「経営者の統制外」の 6 点を議論しているが、「如何なる項目を純利益に含めるべきかを定義するにあたって単独で使用できる属性はない」(par.8.37) としている。

こうした議論を踏まえたうえで、何をその他の包括利益に含め得るかを記述するアプローチとして、つぎの 3 つのアプローチをあげている。

アプローチ 1：リサイクルを禁止

アプローチ 2A：その他の包括利益に対する狭いアプローチ

アプローチ 2B：その他の包括利益に対する広いアプローチ

IASB [2013] ではリサイクルを要求することが表明されているため (par.8.26)、上記のアプローチのうち、アプローチ 2A と 2B が中心に議論されている。

アプローチ 2A とアプローチ 2B ではいずれも、収益および費用を純利益とその他の包括利益のどちらに含めるかを定める原則が示されている。両者の違いは、その他の包括利益として認識される項目の範囲にある。

アプローチ 2A では、つぎの 3 つの原則をあ

げている (par. 8.40)。

原則 1: 純利益として表示される収益および費用の項目は、企業がある期間にその経済的資源から得たリターンに関する主要な情報源を提供する。

原則 2: すべての収益および費用の項目は、ある項目をその他の包括利益として認識することによって、当該期間の純利益の目的適合性 (relevance) が高まる場合を除いて、純利益として認識されるべきである。

原則 3: その他の包括利益として認識された項目は、その後、純利益に振り替えられる (リサイクルされる) が、これは、振替によって目的適合性を有する情報をもたらされる場合に行われる。

すなわち、収益および費用をその他の包括利益として認識するのは、それによって純利益の目的適合性が高まる場合に限られる。また、その他の包括利益に認識した項目は純利益にリサイクルされるが、これは、リサイクリングによって目的適合性のある情報をもたらされる場合に行われる (par. 8.40)。

より具体的にいえば、アプローチ 2A では、すべての収益または費用の項目がどこかの時点で純利益に認識されることになる。それゆえ、過年度にその他の包括利益として認識した項目はすべて、リサイクリングによって目的適合性のある情報をもたらされる場合には、それ以降の期間においてリサイクリングが行われる (par.8.52)。

これに対して、アプローチ 2B が適用される場合、過年度に認識したその他の包括利益が純利益にリサイクルされるのは、それによって純利益に目的適合性をもたらされる場合のみに限られる (pars. 8.81-8.83)。すなわち、ある

項目がその後リサイクリングの対象とならない場合であっても、その他の包括利益として認識される場合があるうえに、アプローチ 2A に比べて広い範囲の収益および費用の項目がその他の包括利益として認識される可能性がある (par. 8.84)。

アプローチ 2B では、アプローチ 2A とほぼ同じ原則が適用されるが、原則 1 と原則 2 をより広く解釈する (par. 8.81)。

原則 1: 純利益として表示される収益および費用の項目は、企業がある期間にその経済的資源から得たリターンに関する主要な情報源を提供する。

原則 2: すべての収益および費用の項目は、ある項目をその他の包括利益として認識することによって、当該期間の純利益の目的適合性が高まる場合を除いて、純利益として認識されるべきである。

アプローチ 2A によれば、収益または費用の項目を純利益の内訳項目とその他の包括利益の内訳項目に分解する場合、純利益に目的適合性をもたらすのは、純利益の内訳項目が関連する資産または負債の有意義で理解可能な明確に記述できる測定値から生じる場合だけである。一方、アプローチ 2B では、純利益に認識される内訳項目が目的適合性のある情報を提供する (すなわち、純利益の予測価値と理解可能性を高める) 場合に、収益または費用の項目を純利益とその他の包括利益に分解することが可能となり、関連する資産または負債の明確に記述できる測定値から生じるものである必要はないことになる (par.8.82)。

さらに、アプローチ 2B では、つぎの原則 3 によって、リサイクリングの決定に際して、より大きな裁量が IASB に与えられる (par.8.83)。

原則 3：過年度にその他の包括利益として認識された項目は、振替によって純利益の目的適合性が高まる場合に、かつ当該場合にのみ（強調は原文に依拠）、純利益に振り替えられる（リサイクルされる）。

2. 特徴

前節において概説したアプローチについて、その他の包括利益の観点からみた特徴を示せば、つぎのとおりである。

アプローチ 2A および 2B のいずれにおいても、その他の包括利益を認識する意義は純利益の目的適合性を基準にして決定される。これは、先に触れたように、純利益を原則的な区分として取り扱う以上、当然のことであろう。アプローチ 2A が適用される限り、過年度に認識されたその他の包括利益はすべて、いずれ純利益にリサイクリングされるため、その他の包括利益の意義が純利益との関係から記述され得る。

一方、アプローチ 2B が適用される場合、リサイクリングの対象とならない項目がその他の包括利益に含まれる。これによって、当該項目と予測価値がより高い純利益とが区別され、純利益の理解可能性が高められるとされる (par.8.30)。

このことは、IASB [2013] において、純利益のみならず、その他の包括利益もまた財務業績としてみなされていることを意味する。これは、IASB [2013] において明記されており、包括利益または純利益のいずれか一方を財務業績としてみなすのではなく、純利益およびその他の包括利益として認識されるすべての項目が財務業績に関する何らかの情報を提供するとしている (par. 8.18)。

この点に関連して留意されるべきは、IASB

[2013] において、包括利益の構成要素を如何に表示するかが議論され、それゆえにその他の包括利益に焦点が置かれているにもかかわらず、その他の包括利益が財務業績である根拠すなわち財務業績としてのその他の包括利益の本質が明らかにされていない点にある。当該問題は、IASB [2013] に始まったわけではなく、2001 年に発足した業績報告プロジェクトにおいて包括利益への一元化が提唱されたときから内在していた問題であった。この点を、節を改めて明らかにすることにした。

III IASB による業績報告書の構造

IASB による業績報告の基準化は、2001 年に開始されたイギリス会計基準審議会 (ASB) との共同プロジェクトに遡る。業績報告プロジェクトでは、当初から純利益を廃して包括利益に一元化する報告で議論が進められたが、これは、当該プロジェクトに先行して 1998 年および 1999 年に公表された G4+1 特別報告書による提案が基本的に踏襲されたためである。その後、2002 年に IASB によって「業績報告原則」(Reporting Performance Principles) に基づいた一連の業績報告書様式が公表された⁽⁵⁾。業績報告書の基本構造は、包括利益を資産と負債の再評価によって生じる「再評価差額」(re-measurement) と「再評価前利益」(income before re-measurement) に区分し、それぞれを営業活動に基づく部分と財務活動に基づく部分に区別するというマトリックス型であり、当該構造において純利益は表示されない (IASB [2002])⁽⁶⁾。

図1 業績報告書の構造と混合経済利益との関係

マトリックス型業績報告書

	再評価前利益	再評価差額	合計
営業	×××	×××	×××
財務	×××	×××	×××
	×××	×××	×××
			包括利益 ×××

その他の包括利益は、マトリックス型業績報告書における再評価差額に該当する。リサイクリングが行われないため、その他の包括利益は当期限りにおいて認識される項目となり、翌期首には資本（持分）の一部を構成し、翌期の利益計算の基礎となる。過年度に認識したその他の包括利益が当期に実現したとしても、認識される時点が異なるだけであり、それ以上の意味をもたない。

当該構造から、つぎの2つの特徴が導かれる。1つは、業績報告の焦点はその他の包括利益に置かれており、包括利益に置かれていないことではないことである。包括利益は、それ自体に規範的な意味があるのではなく、その他の包括利益（ここでは再評価差額）と再評価前利益を構成要素とし、両者を利益として認識することを可能にするに過ぎない。

もう1つの特徴は、上述したように業績報告の焦点がその他の包括利益に置かれているがゆえに、その他の包括利益は、再評価前利益と区別されたうえで、それ自体が完結した情報の集合体（information set）を形成すると考えられることである⁷⁾。そのためには、その他の包括利益について、その本質すなわちその他の包括利益を利益として認識する根拠が示されなければならない。包括利益に規範性がない以上、その他の包括利益の根拠を包括利益との相対的な関係のもとで規定することが困難であるため、利益計算の目的または利益の機能の観

点から明らかにすることが考えられる。

IV IASB [2013] におけるその他の包括利益の含意

ここで、IASB [2013] におけるその他の包括利益をめぐる議論に立ち返ってみたい。

純利益とその他の包括利益との区別が純利益を直接定義してではなく、その他の包括利益として認識される項目を記述することによって行われる以上、その他の包括利益によって如何なる情報が提供されるのかを明らかにしなければならない。とりわけアプローチ2Bが適用された場合、その他の包括利益は、たとえその一部でもリサイクリングされず、純利益として区別されたうえで表示される可能性があることから、情報の集合体として独自の意義を有することが求められる。

こうしたその他の包括利益に対する要請が、前節において明らかにした業績報告書においても見受けられるということは、IASBの関心が依然として純利益ではなく、むしろその他の包括利益にあることを物語っている。

純利益を経済的資源から得たリターンに関する主要な情報源とするのであれば、純利益の本質を定義することによって、その他の包括利益の意義は、純利益に対して相対的にはあるが、規定され得る。しかし、その他の包括利益に焦点を置き、これを純利益と区別して独自の

意義を付与しようとする限り、その他の包括利益とは何かという根本的な問いに真正面から取り組まねばならなくなる。

IASB [2013] によるその試みの 1 つが、純利益とその他の包括利益を区別する 6 つの属性を規定することであると思われる。既述のように、当該属性として「未実現」「非反復的」「営業外」「測定の不確実性」「長期」および「経営者の統制外」の 6 点があげられているが、結局、純利益との相対的な関係のもとで規定されるにとどまっている。

このほかに、その他の包括利益として認識される項目を具体的に記述することが試みられている。アプローチ 2A を適用した場合、その他の包括利益として認識される項目は、「橋渡し項目」(bridging items) と「ミスマッチのある再測定」(mismatched remeasurements) として記述される。

橋渡し項目とは、情報の目的適合性の観点から損益計算書と財政状態計算書に異なる測定基準を適用した場合、それによって生じる差額をいう。当該差額がその他の包括利益として認識されるが、その累積額は、損益計算書と財政状態計算書との間の橋渡しを提供する (par.8.56)。

ミスマッチのある再測定とは、収益または費用の項目が、資産、負債、または過去もしくは予定された取引の結び付いた集合体の一部のみの影響を表している場合、当該集合体を極めて不完全にしか表現していない場合に生じる。これは、当該集合体のなかの項目の 1 つ (またはある項目の一部) が定期的に現在価値に再測定される一方で、結び付きのある項目は再測定されないか、または後々まで認識されない場合に生じる (par.8.62)。

橋渡し項目は、純利益に認識される収益および費用に適用された測定基準に従って、自動的

にリサイクルされる (par.8.61)。ミスマッチのある再測定は、当該項目がそれと対応する項目と一緒に表示され得る場合にリサイクルされる (par.8.65)。

一方、アプローチ 2B を適用した場合、その他の包括利益として認識される項目には、「橋渡し項目」と「ミスマッチのある再測定」に「一時的な再測定」(transitory remeasurements) が追加される (pars.8.86 and 8.89)。橋渡し項目とミスマッチのある再測定に加えて、つぎの特徴のすべてを有する項目が一時的な再測定であり、その他の包括利益に認識される (pars.8.88 and 8.89)。

- (a) 長期にわたって、資産が実現する、または負債が決済される。
- (b) 当期の再測定が、資産または負債の保有期間にわたって、すべて元に戻るか、または (いずれかの方向に) 激しく変動する。
- (c) 当期の再測定をすべて、または部分的にその他の包括利益として認識することによって、純利益の目的適合性および理解可能性が高まる。

一時的な再測定がリサイクルされるのは、それが財務報告に賦課するコストと複雑性を正当化するに十分な目的適合性のある情報を提供する場合のみである。それゆえ、一時的な再測定は、その他の包括利益に含まれるそれぞれの具体的な種類の一時的な再測定を扱った基準において、それがリサイクルされるか、リサイクルされる場合にはいつ行われるかが決定される (par.8.91)。

アプローチ 2A を適用した場合、現行の IFRS においてその他の包括利益として認識されている項目、またはその他の包括利益への認識を提案されている項目のなかには、橋渡し項目またはミスマッチのある再測定のいずれにも該

当しないものがある (par.8.70)。アプローチ 2B を適用した場合、現行の IFRS においてその他の包括利益として認識されている項目、またはその他の包括利益への認識を提案されている項目は、橋渡し項目、ミスマッチのある再測定、もしくは一時的な再測定のいずれかに該当する (par.8.94)

こうした記述から明らかなように、「橋渡し項目」「ミスマッチのある再測定」および「一時的な再測定」は、現行の IFRS に基づいて作成されるその他の包括利益情報を説明しているに過ぎず、その他の包括利益の本質を規定するには至っていない。

V むすびに代えて

本稿では、IASB [2013] をとりあげ、純利益とその他の包括利益に関する提案の特徴を明らかにした。本稿における議論を通じて明らかになったことは、つぎの 2 点である。1 つは、IASB は純利益とリサイクリングを原則としながらも、その主要な関心はその他の包括利益にあり、それは 2001 年の業績報告プロジェクト以来変化していないことがあげられる。それゆえ、その他の包括利益を純利益と区別して独自の意義を付与することを試みているが、結果として、その他の包括利益とは何かという根本的な問いを自ら投げかけていると思われる。この点を 2 つめの指摘としてあげることができる。

冒頭において述べたように、IASB [2014] では、その他の包括利益に含まれる収益および費用のすべての項目を純利益にリサイクルすべきであるという反証可能な推論を概念フレームワークに盛り込むことを暫定的に決定している (IASB [2014], p.16)。当該決定が IFRS 概念フレームワークの公開草案にどのように反映されるか、注目される。

注

- (1) 業績報告プロジェクトは当初、IASB とイギリス会計基準審議会 (ASB) が共同して審議を進めていたが、2004 年以降は ASB に代わって FASB が携わった。
- (2) IASB による業績報告書の基礎にある考え方は、拙稿 [2008] において明らかにしており、本稿もこれに依拠している。拙稿では、業績報告書が情報セットアプローチ (information set approach) とともにイギリスにおける利益測定論の影響を受けていることを指摘したうえで、Hicks による経済利益概念に照らして業績報告書の理論的特徴を明らかにしている。情報セットアプローチは、業績を構成する複数の要素を強調し、いずれの要素を重要であると判断するかは情報利用者に委ねるとするアプローチである (ASB [1992], General, pars. iii and v)。詳細は、拙稿 [2008] を参照されたい。
- (3) この点は、米山 [2014], 43 頁を参考にした。
- (4) たとえば、あらた監査法人アカウンティング・サポート部 [2013] を参照されたい。
- (5) 2002 年までの業績報告プロジェクトにおける議論の詳細および論点については、辻山 [2003], および藤井 [2007] 121-131 頁を参照されたい。
- (6) IASB による業績報告書の様式は、2001 年に公表されて以来、列タイトルの名称が頻繁に変更されている。本稿では、2002 年 12 月に公表された様式による。
- (7) 業績報告書の構造の特徴は、業績が単一の利益数値すなわち純利益に集約されることを回避しようとしている点にあり、ここに情報セットアプローチの影響をみることができる。

参考文献

- あらた監査法人アカウンティング・サポート部 [2013] 「純損益とその他の包括利益－概念フレームワーク討議資料の検討－」第 65 巻第 11 号、6-9 頁。
- ASB [1992], FRS3, *Reporting Financial Performance*, amended 1993 and 1999.
- ASB [2000], *Financial Reporting Exposure Draft 22, Revision of FRS3 'Reporting Financial Performance'*
- 藤井秀樹 [2007] 『制度変化の会計学－会計基準のコンバージェンスを見すえて－』中央経済社。
- 藤井秀樹編 [2014] 『国際財務報告の基礎概念』中央経済社。
- Hoogervorst, H. [2014], “The Danger of Ignoring Unrealised Income”, Speech by Hans

- Hoogervorst, IFRS Conference Tokyo, 3 September 2014.
- IASB [2013], Discussion Paper, *A Review of Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Foundation.
- IASB [2014], *Conceptual Framework, Summary on Tentative Decisions*, Staff Paper, November 2014, IFRS Foundation.
- 菊谷正人 [2002] 『国際的概念フレームワークの構築』同文館出版。
- 国際会計研究学会研究グループ [2011] 『国際会計の概念フレームワーク—中間報告—』(主査:佐藤倫正)。
- 国際会計研究学会研究グループ [2012] 『国際会計の概念フレームワーク—最終報告—』(主査:佐藤倫正)。
- 斎藤静樹 [2013] 『会計基準の研究』(改訂増補版) 中央経済社。
- 齊野純子 [2006] 『イギリス会計基準設定の研究』同文館出版。
- 齊野純子 [2007] 「イギリスにおける利益測定論の構造とその特徴—IASB 業績報告の理論的淵源探究のための考察」『財務会計研究』創刊号(第1号) 13—28 頁。
- 齊野純子 [2008] 「業績報告と利益概念の特徴と展開方向—コンバージェンスの理論的淵源を求めて—」『會計』第 173 卷第 3 号, 88—103 頁。
- 佐藤信彦 [2013] 「利益概念をめぐる IFRS と会社法」『企業会計』第 65 卷第 5 号, 43—48 頁。
- 田中 弘・原 光世訳 [1994] 『財務報告基準書』中央経済社。
- 徳賀芳弘 [2013] 「規範的会計研究の方法と貢献」『會計』第 183 卷第 2 号, 13—28 頁。
- 辻山栄子 [2003] 「業績報告を巡る国際的動向と会計研究の課題」『會計』第 163 卷第 2 号, 63—80 頁。
- 辻山栄子 [2007] 「2つの包括利益」『會計・監査ジャーナル』第 19 卷第 1 号, 30—39 頁。
- Tweedie, D. and G. Whittington [1984], *The Debate on Inflation Accounting*, Cambridge University Press.
- 米山正樹 [2014] 「IFRS 概念フレームワークをめぐる論点」『企業会計』第 66 卷第 1 号, 43—51 頁。

本稿は国際会計研究学会第 5 回西日本部会(於 中部大学)統一論題報告を修正したものである。座長の佐藤信彦先生(熊本学園大学)には終始ご教示を賜った。また、野村健太郎先生(愛知工業大学)、山田辰己先生(有限責任あずさ監査法人)、中根正文先生(有限責任あずさ監査法人)には貴重なご質問をいただいた。記して謝意を表したい。

なお、本稿は、科学研究費助成金(基盤研究 A, 課題番号 24243053)による研究成果の一部である。